

**University of Groningen**

## **Perspectieven voor management accounting onderzoek**

van Helden, G. J.; Theeuwes, J.

*Published in:*  
Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie

**IMPORTANT NOTE: You are advised to consult the publisher's version (publisher's PDF) if you wish to cite from it. Please check the document version below.**

*Document Version*  
Publisher's PDF, also known as Version of record

*Publication date:*  
1999

[Link to publication in University of Groningen/UMCG research database](#)

*Citation for published version (APA):*  
van Helden, G. J., & Theeuwes, J. (1999). Perspectieven voor management accounting onderzoek. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 73(12), 632-639.

### **Copyright**

Other than for strictly personal use, it is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

The publication may also be distributed here under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license. More information can be found on the University of Groningen website: <https://www.rug.nl/library/open-access/self-archiving-pure/taverne-amendment>.

### **Take-down policy**

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

*Downloaded from the University of Groningen/UMCG research database (Pure): <http://www.rug.nl/research/portal>. For technical reasons the number of authors shown on this cover page is limited to 10 maximum.*

# Perspectieven voor management accountingonderzoek

*Prof. Dr. G. J. van Helden en Prof. Dr. J. A. M. Theeuwes*

T H E M A

## 1 Inleiding

Management accounting is een van de subdisciplines binnen de bedrijfseconomie. Een beoordeling van het Nederlandse onderzoek op het gebied van de accounting, waarvan management accounting deel uitmaakt, leverde - gemeten aan de hand van publicaties in internationale wetenschappelijke toptijdschriften - een matig tot slecht resultaat op (Boot en Cools 1997).

Een verklaring hiervoor werd gezocht bij de grote invloed van de beroepspraktijk op het accounting-onderzoek en -onderwijs aan de Nederlandse universiteiten. Is de situatie buiten Nederland beter, of in elk geval anders? Shields (1997) heeft een analyse gemaakt van de wetenschappelijke publicaties door Noord-Amerikaanse onderzoekers in de belangrijkste wetenschappelijke (management) accounting-tijdschriften. Hij concludeert dat er weinig vernieuwende wetenschappelijke artikelen worden gepubliceerd over actuele ontwikkelingen op dit vakgebied. Dit wijt hij aan de maatstaven die door de redacties van de wetenschappelijke toptijdschriften worden aangelegd. Over actuele onderwerpen moet men terecht bij de tijdschriften voor toegepast onderzoek. Volgens Shields schieten de wetenschappelijke tijdschriften daarom tekort bij het stimuleren van onderzoekspublicaties over actuele thema's in management accounting. Naast een hoge wetenschappelijke standaard kan de praktijkrele-

vantie van te behandelen onderwerpen immers een belangrijk criterium zijn voor de beoordeling van wetenschappelijk onderzoek.

In dit artikel worden de perspectieven voor management accounting-onderzoek geschetst vanuit verschillende gezichtshoeken. De opbouw van het artikel is als volgt. Na de weergave van de analyse van Shields over publicaties in internationale toptijdschriften wordt aandacht besteed aan de praktijkrelevantie van management accounting-thema's in wetenschappelijke publicaties op basis van een door Foster en Young (1997) uitgevoerde analyse. Daarna analyseren wij de MAB-publicaties op het terrein van management accounting in de periode 1990-1999. Vervolgens komen de nieuwe thema's voor management accounting-onderzoek aan de orde zoals deze door een internationale groep onderzoekers zijn geformuleerd (Atkinson, e.a., 1997). Het artikel wordt afgesloten met enkele conclusies.

## 2 Conventies bij wetenschappelijke publicaties

Wat zijn de kenmerken van de artikelen in de belangrijkste wetenschappelijke tijdschriften<sup>1</sup>? In tabel 1 (zie pagina 631) wordt een samenvattend overzicht gegeven van de door Shields (1997) uitgevoerde inventarisatie. Hieruit blijkt dat management control het favoriete thema is, dat overwegend een economische invalshoek wordt gehanteerd en dat in de meeste artikelen een analytische dan wel een survey-onderzoekmethode wordt gebruikt.

De planning- en controlcyclus is het belangrijkste thema voor Noord-Amerikaanse onderzoe-

Prof. Dr. G. J. van Helden is hoogleraar management accounting aan de economische faculteit van de Rijksuniversiteit Groningen.

Prof. Dr. J. A. M. Theeuwes is hoogleraar bedrijfseconomie aan de Technische Universiteit te Eindhoven.

**Tabel 1: Classificatie naar thema, theoretisch perspectief en methode van onderzoek van publicaties over management accounting in internationale toptijdschriften**

<i>Hoe frequent komt thema voor?</i>		<i>Hoe frequent komt theoretisch perspectief voor?</i>		<i>Hoe frequent komt onderzoek-methode voor?</i>	
Management control	56%	Economie	49%	Analytisch	32%
Cost accounting	16%	Organisatietheorie	10%	Survey	18%
Cost management	9%	Psychologie	8%	Archief	15%
Cost drivers	7%	Productie en operations management	7%	Experiment	14%
Overig	12%	Sociologie	5%	Literatuur	9%
		Overig	22%	Case/field	7%
				Overig	6%

Bron: Shields, 1997, p. 5 (table 1), p. 7 (table 3) en p. 9 (table 4); de oorspronkelijke tabellen bevatten meer detailinformatie, met name over de categorie 'overig'. Let wel: de tabel mag alleen kolomsgewijs per vraagstelling worden gelezen; rijgewijs zijn er dus geen verbanden.

kers: 56% van de artikelen gaat over onderwerpen als budgettering, prestatiemeting en interne verrekening. Daarentegen komt het onderzoek naar de relaties tussen dit veelgehanterde controlmechanisme en de managerial control voor de afzonderlijke functionele gebieden nauwelijks aan bod. Slechts 9% van de artikelen gaat over 'cost management' voor verschillende functionele bedrijfsprocessen.

Ruim de helft van de artikelen is in meer of mindere mate gebaseerd op een economische theorie of op de economische theorie voor de productiekosten. Sociologische en psychologische theorieën worden relatief weinig gebruikt. Bij de categorie 'overig' is ongeveer de helft van de artikelen niet gebaseerd op enige theoretische conceptie.

De analytische methode komt het meest frequent voor (32%), gevolgd door de survey-methode (18%). Volgens Shields is er een tendens van een generale modelmatige benadering naar een situatiespecifieke benadering. Daardoor ontstaat wel meer inzicht in de problematiek, maar is het moeilijker om algemeen geldende conclusies te trekken. Dit beperkt dan weer de publicatiemogelijkheden in de wetenschappelijke tijdschriften. Voor gevalstudies en veldonderzoek is nog weinig ruimte in de tijdschriften. Shields verklaart dit door het gebrek aan voldoende kennis over de uitvoering van dit type onderzoek bij zowel jonge onderzoekers als bij de referenten van de aangeboden publicaties. Het artikel van Young en Selto (1993) geeft een goed inzicht in

de aanpak van dit type management accounting-onderzoek.

### 3 Wat wil de praktijk?

De vraag welke thema's worden gekozen voor management accounting-onderzoek kan worden bepaald door verschillende factoren. Reeds aanwezige expertise - theoretisch, onderzoektechnisch en contextueel - speelt vaak een belangrijke rol. Van toenemend belang is daarnaast de vraag welke eisen wetenschappelijke tijdschriften en vaktijdschriften stellen bij de beoordeling van ingezonden publicaties. Shields (1997, p. 20) constateert dat publicaties in internationale toptijdschriften vaak 'veel van hetzelfde' bevatten. Kennelijk hebben de redacties van zulke tijdschriften een voorkeur voor bepaalde typen onderzoek en daarop wordt door onderzoekers geanticipeerd. Zo valt op dat belangrijke vernieuwingen in management accounting, zoals Activity-Based Costing en de Balanced Scorecard, vaak hun oorsprong vinden in tezamen met de praktijk ontwikkelde cases en in op de praktijk georiënteerde toptijdschriften, zoals de *Harvard Business Review* en de *Journal of Cost Management*. De academische toptijdschriften, zoals *The Accounting Review* en *Accounting, Organizations and Society* volgen deze innovaties op 'eerbiedige afstand'.

Natuurlijk is de bestaande literatuur een onschatbare bron van inspiratie voor nieuw onderzoek. Maar een praktisch vakgebied als management accounting zou zich ook kunnen

**Tabel 2: De top vijf van door de praktijk belangrijk geachte management accounting-thema's**

<i>De top vijf in de jaren tachtig</i>	<i>De top vijf in de jaren negentig</i>
1 systeembrede onderwerpen	1 ABC/cost drivers
2 cost management/cost control	2 klantwinstgevendheid
3 kostprijsberekening/winstgevendheidsanalyse	3 systeembrede onderwerpen
4 budgettering	4 prestatiemeting
5 kostenverbijzondering	5 cost management/cost control

Bron: Foster en Young, 1997, p. 70 (vrije vertaling van: 'most important cost/management accounting issues that your organization faced in the 1980s and today').

laten leiden door wat de praktijk belangrijk vindt. Sedert Johnson en Kaplan (1987) hun baanbrekende werk hebben gepubliceerd over de verloren praktijkrelevantie van management accounting, is dit een veel besproken thema, ook in het *MAB* (Bouma, 1990, Groot, 1997b, Vosselman, 1999; zie ook Scapens, 1985).

Foster en Young (1997) hebben hiernaar belangwekkend onderzoek verricht. Deze auteurs hebben in 1995 en 1996 op conferenties met algemene en financiële managers in de Verenigde Staten en Australië geïnventariseerd welke thema's topprioriteit hebben. In tabel 2 staan hun bevindingen.

Uit tabel 2 blijkt dat systeembrede onderwerpen zowel in de jaren tachtig als op dit moment veel belangstelling genieten vanuit de praktijk. Systeembrede onderwerpen hebben betrekking op het ontwerp en het gebruik van geïntegreerde bestanden van financiële en operationele gegevens. Hiervoor bestaat weinig belangstelling bij academische onderzoekers in management accounting; men laat dit kennelijk over aan andere vakgebieden, zoals informatiemanagement. Ook klantwinstgevendheid blijkt niet die aandacht te krijgen van onderzoekers die de praktijk verlangt. Bij de andere onderwerpen - ABC, cost driver-analyses, cost management en prestatiemeting - is de aansluiting tussen de belangstelling van de praktijk en die van de wetenschap in het algemeen groter.

Ook Scapens komt in zijn bijdrage aan dit themanummer met een analyse van artikelen die de laatste tien jaren zijn gepubliceerd in *Management Accounting Research*. In dit tijdschrift

wordt voornamelijk gepubliceerd door onderzoekers van Europese (en Australische) origine, dit in tegenstelling tot de hierboven besproken analyse van Shields die betrekking heeft op de onderzoeksproductie van Noord-Amerikaanse auteurs. Scapens constateert dat Europese onderzoekers relatief vaker geneigd zijn andere dan economische invalshoeken te hanteren, bijvoorbeeld afkomstig uit de psychologie of de organisatie-theorie<sup>2</sup>. Bovendien signaleert hij een grotere belangstelling voor case en field research. Hij concludeert dat zowel door de keuze van brede theoretische perspectieven als door het gebruik van case studies, Europese onderzoekers meer dan hun Noord-Amerikaanse collega's gericht zijn op bestudering van veranderingsprocessen bij het gebruik van management accounting-instrumenten.

#### **4 Management accounting-onderzoek in Nederland**

Boot en Cools (1997) hebben in ESB forse kritiek geuit op het Nederlandse bedrijfseconomisch onderzoek in het algemeen en het accountingonderzoek in het bijzonder. De zwakke onderzoeksprestaties zouden onder meer zijn ingegeven door de (te grote) invloed van de beroepspraktijk, met name die van accountantskantoren. Voorzover deze (negatieve) invloed al bestaat, is hij overigens in mindere mate aanwezig voor het deelgebied van de accounting, waarover dit artikel gaat.

Uit de in 1995 gehouden VSNU-onderzoekssituatie blijkt dat Nederlandse accountingonderzoekers vrijwel niet publiceren in internationale toptijdschriften. Eenzelfde conclusie kan worden getrokken uit het vergelijkende onderzoek van Van Witteloostuijn en Boone (1996) over de periode 1990-1993: ten opzichte van andere subdisciplines van de bedrijfseconomie - marketing, financiering en organisatiekunde - neemt accounting een achterstandspositie in. Op basis van onze kennis omtrent meer recente internationale publicaties maken wij op dat er - althans voor wat betreft management accounting - enig licht gloort aan de horizon, wat blijkt uit publicaties van onder meer Hartmann (in *Accounting, Organizations and Society* en *the European Accounting Review*) en Groot (in *Journal of Management Accounting Research*, *Advances in Management Accounting*,

Groot (1997a, p. 48) heeft berekend dat ongeveer een derde deel van de artikelen die zijn gepubliceerd in internationale wetenschappelijke toptijdschriften op het gebied van accounting uit de periode 1992-1996, betrekking heeft op management accounting. Vergelijkbare informatie voor het Nederlandse taalgebied is niet voorhanden. Specifieke tijdschriften voor accounting - laat staan voor management accounting - zijn immers schaars. Zo hebben TBA (Tijdschrift voor Bedrijfsadministratie) en TFM (Tijdschrift Financieel Management) een bredere scope en voor het MAB geldt dit in nog sterkere mate. Toch is er ruime aandacht voor management accounting-onderwerpen in deze, meer algemene, Nederlandse tijdschriften: circa 16% van de artikelen uit de periode 1994-1996 is hieraan gewijd, zo heeft Groot (1997a, p. 50) vastgesteld. Wel zijn betrekkelijk veel artikelen gebaseerd op publicaties in de internationale literatuur over actuele onderwerpen, zoals ABC of economische organisatie-theorieën. Oorspronkelijk (empirisch) onderzoek komt veel minder voor (Groot, 1997a, p. 52).

In aansluiting op de publicatie van Groot hebben wij voor dit inleidende artikel op het themanummer over management accounting-onderzoek de laatste tien jaargangen van het

MAB aan een nadere studie onderworpen.<sup>3</sup> Wij hebben alle publicaties op het terrein van management accounting gerubriceerd naar:

- onderwerp of thema;
- theoretische invalshoek;
- onderzoeksmethode.

In tabel 3 geven wij de uitkomsten van deze inventarisatie weer.

Gedurende de jaren 1990-1999 zijn in totaal 41 artikelen gepubliceerd op het vakgebied van management accounting; dit komt overeen met ongeveer 7% van het totale aantal MAB-artikelen. Deze berekening is gebaseerd op de volgende uitgangspunten: totaal aantal artikelen is gelijk aan aantal jaargangen (10), vermenigvuldigd met aantal edities per jaargang (10), vermenigvuldigd met het gemiddelde aantal artikelen per editie (6) = 600<sup>4</sup>. In de eerste vijf jaren van het decennium zijn 15 artikelen verschenen en in de tweede helft 26 artikelen. Er is dus sprake van een zekere progressie. De 'topjaren' zijn 1995 en 1999, met respectievelijk negen en acht artikelen, maar er zijn ook dieptepunten in de recente historie: in de jaren 1990 en 1998 werd slechts één artikel gepubliceerd.

Bij de management accountants die in het MAB hebben gepubliceerd, is management control met een 'score' van 52% het favoriete onderwerp. Dit wijkt overigens niet af van de door Shields

**Tabel 3: Classificatie naar thema, theoretisch perspectief en methode van onderzoek van publicaties over management accounting in het MAB over de periode 1990-1999**

<i>Hoe frequent komt thema voor?</i>		<i>Hoe frequent komt theoretisch perspectief voor?</i>		<i>Hoe frequent komt onderzoeksmethode voor?</i>	
Management accounting algemeen	30%	Economie	44%	Analytisch	0%
Management control	52%	Economische organisatie-theorie	16%	Survey	10%
Cost accounting	15%	Organisatie-theorie	21%	Archief	2%
Cost management en		Productie- en operations management	2%	Experiment	1%
Cost drivers	2%	Psychologie of Sociologie	0%	Literatuur	66%
Overig	0%	Overig	16%	Case/field	21%
				Overig	0%

Verantwoording: de tabel is gebaseerd op eigen onderzoek; de gebruikte basisinformatie, die hier niet wordt weergegeven, is bij de auteurs op te vragen. De indeling van de tabel is overeenkomstig die van tabel 1 (die is gebaseerd op de analyse van Shields), met de volgende uitzonderingen. Ten eerste is bij de thema's een afzonderlijke categorie 'management accounting algemeen' onderscheiden, terwijl de categorieën 'cost drivers' en 'cost management' zijn samengevoegd. Ten tweede is aan de theoretische perspectieven een categorie 'economische organisatie-theorieën' toegevoegd, terwijl de categorieën 'sociologie' en 'psychologie' zijn samengevoegd. Beide correcties zijn ingegeven door de frequentie waarmee betrokken categorieën voorkomen bij de MAB-artikelen.



gevonden uitkomsten (vergelijk tabel 1). Binnen management control komt een breed scala aan onderwerpen voor: budgettering, prestatiemeting, prestatiebeoordeling en interne verrekening. Daarnaast zijn veel (30%) artikelen gewijd aan algemene ontwikkelingen in management accounting. Deze zijn zonder uitzondering gebaseerd op literatuuronderzoek. Dit is een van de redenen waarom deze onderzoeksmethode veruit het hoogste scoort (66%). Cost accounting en Cost management krijgen minder aandacht in het MAB dan in internationale toptijdschriften.

De economie is het meest gebruikte theoretische perspectief en ook de economische organisatie-theorie – zoals de agentschapstheorie en theorie van de transactiekosten – krijgt veel aandacht; de gezamenlijke score is 60%. De organisatie-theorie zelf is ook nog redelijk vertegenwoordigd (21%), maar psychologische en sociologische invalshoeken zijn volledig afwezig. Er is wel een grote restcategorie: hierbij ontbreekt een theoretisch perspectief, of er wordt gebruikgemaakt van een breed scala aan theoretische uitgangspunten, zoals de kritische theorie, de gedragstheorie en de informatietheorie.

Het meest opvallend bij de gekozen onderzoeksmethoden is de prominente plaats van het literatuuronderzoek (66%). Hierbij past de kanttekening dat sommige artikelen meer doen dan internationale publicaties samenvatten en van commentaar voorzien. In enkele gevallen wordt de bestaande theorie aangevuld, zoals bij Boot en Kamann over ABC bij uitbesteding en bij Van der Meer-Kooistra over theorievorming omtrent coördinatie van interne transacties (beide verschenen in het MAB van 1994, niet opgenomen in de literatuurlijst). Ook valt op dat in de MAB-artikelen, vaker dan internationaal, gebruik wordt gemaakt van case en field studies (21%). Daar staat tegenover dat analytisch en experimenteel onderzoek geheel of nagenoeg geheel ontbreken in het MAB en dat survey studies niet bijster populair zijn (10%).

## 5 Nieuwe thema's

Een internationale groep onderzoekers heeft zich recentelijk gebogen over de vraag welke nieuwe thema's voor management accounting-onderzoek zich aandienen. Deze groep stond onder leiding van Anthony Atkinson en ook de

Nederlanders Tom Groot en Hanno Roberts maakten er deel van uit (Atkinson, e.a., 1997; zie ook Groot, 1997a). Van de drie onderscheiden thema's geven we enkele hoofdlijnen weer.

### 5.1 *Management accounting en organisatieverandering*

Organisaties zullen meer dan in het verleden moeten worden opgevat als open systemen. Management accounting-systemen moeten daarom belangrijke externe en interne informatie identificeren en communiceren, om organisaties in staat te stellen externe ontwikkelingen te onderkennen en erop in te spelen. Zo wordt veel verwacht van prestatiemetingsystemen waarin relaties worden gelegd tussen marktinformatie en interne (zowel financiële als operationele) informatie. Ook zou een herbezinning moeten plaatsvinden op de vraag of 'controllability', in de zin van beïnvloedbaarheid, risicomijdend gedrag uitlokt, terwijl in een dynamische omgeving juist risicozoekend gedrag zou moeten worden bevorderd. Daarnaast wordt veel belang gehecht aan onderzoek naar succesfactoren voor innovatief en leergedrag. Management accounting kan daarbij zowel verandering stimuleren door kansen en bedreigingen tijdig te signaleren, als belemmeringen opwerpen door inherente traagheid bij veranderingen in de aansturing van organisatieonderdelen.

### 5.2 *Management accounting en de organisatiestructuur*

Management accounting-systemen spelen een belangrijke rol bij de communicatie, motivatie en prestatiebeoordeling binnen verschillende typen organisatiestructuren. De hiërarchieke organisatiestructuur, of deze nu functioneel is ingericht of als business unit-structuur, sluit aan bij het onderscheid in verantwoordelijkheidscentra dat binnen management accounting een prominente plaats inneemt. Nu in veel ondernemingen verantwoordelijkheden worden gedecentraliseerd naar operationele werkgroepen ('work teams'), is het van belang meer onderzoek te doen naar management accounting-systemen die deze vernieuwing kunnen ondersteunen. Daarnaast blijft een verrijking nodig van de bestaande kennis met betrekking tot verbijzondering van kosten en opbrengsten over organisatie-eenheden

en het gebruik van interne verrekenprijzen tussen deze eenheden. Bij de prestatiemeting van de organisatie als geheel en van afzonderlijke organisatie-eenheden is de Balanced Scorecard een dankbaar onderwerp van verder onderzoek. De causale relaties tussen prestatie-indicatoren verdienen nadere aandacht, alsmede de vraag of een succesvol gebruik van de Balanced Scorecard afhankelijk is van nader aan te duiden organisatiespecifieke factoren.

### 5.3 *Management accounting en besluitvorming*

Management accounting kan worden gebruikt om zowel strategische als tactische beslissingen te ondersteunen. Op strategisch niveau is aanvullend onderzoek nodig naar de ondersteunende rol van management accounting-systemen bij diverse concurrentiestrategieën. Maar ook de interactie met functionele strategieën, zoals Total Quality-Systemen, verdient meer aandacht. Op tactisch niveau is een verdere integratie met systemen van operationeel management nodig (een voorbeeld van een dergelijk onderzoek is de dissertatie van Verdaasdonk, 1999). Management accounting is sterk gericht op besluitvorming binnen productieorganisaties die op markten opereren. Het toenemende belang van de non-profitsector vereist een verdieping van kennis omtrent de werking van management accounting-systemen in dit type organisaties. De bijdrage van Ter Bogt aan deze editie van het MAB bevat een operationalisatie van een bekende management accounting-theorie (de beoordelingsstijlen van Hopwood) binnen een non-profit context.

Ook Shields (1997, pp. 25-28) sluit zijn eerder aangehaalde analyse van publicaties in de management accounting af met enkele perspectieven voor toekomstig onderzoek. Ten eerste onderkent hij een accentverschuiving van management accounting-onderzoek naar algemene processen van organisatieverandering. In dat verband introduceert hij de term 'organizational accounting'. Ten tweede zal de door de automatisering vergrote toegankelijkheid van gegevensbestanden op alle niveaus in de organisatie leiden tot 'virtual accounting'. Hierbij worden verschillende typen gegevens naast en geënt op elkaar gebruikt, dus bijvoorbeeld naast accountinggegevens ook gegevens uit het HRM-, MRP- en marketingsys-

teem. Ten derde komt Shields met de term 'horizontal accounting', waarmee hij onder meer accountingprocedures bedoelt die niet verlopen langs de lijnen van de hiërarchieke organisatiestructuur, maar via de processen of zelfs langs de schakels van de gehele waardeketen. Ook Scapens signaleert deze ontwikkeling (zie elders in deze editie). Een voorbeeld van deze laatste vernieuwing in management accounting is te vinden bij Van der Meer-Kooistra's bijdrage aan dit themanummer.

Door Foster en Young (1997, pp. 72-73) worden twee andere onontgonnen terreinen van onderzoek aangestipt: multinationale ondernemingen en startende ondernemingen (zie voor enkele meer toegespitste suggesties ook: Vosselman, 1999, p. 103).

## 6 **Nieuwe theorie en methodiek?**

Alle bijdragen over management accounting-onderzoek in JMAR (Journal of Management Accounting Research) die hiervoor zijn aangestipt, bepleiten pluriformiteit in het gebruik van theoretische invalshoeken en onderzoeksmethoden. Zo stellen Atkinson, e.a. (1997, p. 98 en p. 101):

'The value of using multiple methods, grounded in different paradigms (...) is well-known.'

'(...) frontier research is not bound by methodology or by academic discipline.'

Hoewel het gebruik van verschillende theoretische invalshoeken kan leiden tot tegenstrijdige uitkomsten, biedt dit een uitdaging om nader inzicht te verwerven in de complexiteit van de bestudeerde verschijnselen en de grenzen van het betrokken onderzoek. Shields (1997, p. 28) pleit in verband hiermee voor meer integrerend onderzoek. Hiermee bedoelt hij onderzoek over een reeks van onderwerpen (budgettering, prestatiemeting, incentives, en dergelijke) aan de hand van verschillende theoretische invalshoeken (economisch, maar bijvoorbeeld ook psychologisch en sociologisch) en met diverse onderzoeksmethoden (zoals surveys, experimenten en cases). Van de Poel breekt in dit MAB-themanummer juist een lans voor het monodisciplinaire onder-

zoek, gebaseerd op de economische theorie, vooral omdat deze auteur weinig heil verwacht van integratie van verschillende theorieën.

## 7 Conclusies

Van de Poel voorziet de management accounting van het eervolle predikaat 'erfgenaam van de bedrijfseconomie' (vergelijk ook: Bonnet, e.a., 1999; Te Bos en Van der Meer-Kooistra, 1999). Het brede en eclectische van de management accounting is daaraan debet, naar zijn opvatting. Wij voorspellen evenwel dat de grenzen tussen management accounting, organisatiekunde en informatiemanagement zullen vervagen. Dit impliceert dat, naast disciplinair onderzoek (in de zin van typische management accounting-studies), multidisciplinair onderzoek binnen de bedrijfseconomie aan belang zal winnen. Dit sluit ook aan bij onze verwachting dat onderzoek waarin verschillende theoretische invalshoeken worden gecombineerd, belangrijker wordt. Onze analyse van MAB-artikelen duidt erop dat de door Van de Poel benadrukte monodisciplinaire benadering vanuit de economie overigens nog steeds de standaard is.

Scapens voorziet een belangrijke verandering in de functie en rol van de management accountant, zoals blijkt uit zijn bijdrage aan dit themanummer. De louter financieel-economische signatuur zal verdwijnen. Daarvoor in de plaats komt een bredere functie waarin zowel financiële en niet-financiële, als strategische en operationele informatie moeten worden geïntegreerd. Om deze integratie mogelijk te maken, zal de management accountant – door Scapens omgedoopt tot 'business analyst' – moeten beschikken over een grondige kennis van en inzicht in de organisatie waarin hij werkzaam is. Voor het onderzoek impliceert deze profetie dat systeembrede onderwerpen aan belang zullen winnen, zoals ook al door Shields is voorzien.

Nederlandse management accounting-onderzoekers zullen meer dan in het verleden moeten aansluiten bij het internationale wetenschappelijke forum (zie ook Groot en Maijor, 1999). Dit betekent misschien dat andere accenten moeten worden gelegd in de te gebruiken onderzoeksmethoden, in de zin van meer analytisch, experimenteel of survey-onderzoek. De hier te lande zo

populaire case en field studies verdienen het echter te worden gekoesterd. Nederlandse onderzoekers passen wat dit aangaat beter bij de Europese dan de Noord-Amerikaanse traditie. Is er dan geen ruimte voor het favoriete literatuuronderzoek? Waarschijnlijk niet op internationaal niveau, of de onderzoeker moet iets wezenlijks nieuws te melden hebben, maar wel voor de Nederlandse tijdschriften, zoals het MAB. Het is immers belangrijk dat internationale ontwikkelingen in een vakgebied worden 'doorverteld' aan diegenen die gespecialiseerde wetenschappelijke tijdschriften niet op de voet plegen te volgen. De door Van de Poel bepleite communicatie tussen wetenschappers, consultants en praktijkmensen wordt hiermee gediend. Het voorkomt bovendien wetenschappelijk isolement en dat wenst niemand een praktische discipline als de management accounting toe. Het MAB voldoet uitstekend als communicatiemedium tussen theorie en praktijk. Het ware wel te hopen dat het aantal artikelen over oorspronkelijke (empirische) studies op het terrein van de management accounting zal toenemen. Bovendien blijkt uit onze verkenning van nieuwe onderzoeksthema's dat veel uitdagende onderwerpen liggen te wachten om serieus te worden opgepakt.

---

## LITERATUUR

- Atkinson A.A., R. Balakrishnan, P. Booth, J.M. Cote, T. Groot, T. Malmi, H. Roberts, E. Uliana en A. Wu, (1997), New Directions in Management Accounting Research, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, pp. 79-108.
- Bonnet, M.P.B., R.F. Spekél en E.G.J. Vosselman, (1999), Van de Leer van de Kostprijs tot Management Accounting, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, Jrg. 73, nr.1/2, pp. 5-14.
- Boot, A.W.A. en C. Cools, (1997), Bedrijfseconomisch onderzoek in Nederland; een illusie?, *Economisch-Statistische Berichten*, Jrg. 82, nr. 4101, pp. 284-288.
- Bos, A. te en J. van der Meer-Kooistra, (1999), Specialisatie en evolutie; hoe de discipline bedrijfseconomie verdween en de management accounting zich ontwikkelde, in: D.W. Feenstra, G.J. van Helden en F.M. Tempelaar (red.), *Over Economie en Bedrijf, Liber Amicorum voor Prof. dr. J.L. Bouma*, Delwel, 's-Gravenhage, pp. 419-438.
- Bouma, J.L., (1990), Ontwikkelingen in het Management Accounting-onderzoek, *Maandblad voor Accountancy en*



*Bedrijfseconomie*, Jrg. 64, nr. 11, 1990, pp. 478-490.

Foster, G. en S.M. Young, (1997), Frontiers of Management Accounting Research, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, pp. 63-77.

Groot, T.L.C.M., (1997a), De noodzaak van wetenschappelijke bedrijvigheid in management accounting, in: M.P.B. Bonnet, A. de Bos en J. Maat (red.), *FMA-kroniek 1997*, Samsom, pp. 37-56.

Groot, T.L.C.M., (1997b), De ontwikkeling van de management accounting theorie en praktijk; het relaas van een kwetsbare relatie, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, Jrg. 71, nr. 3, 1997, pp. 96-104.

Groot, T.L.C.M. en S. Majoor, (1999), Accounting-onderzoek: een rigoureuze aanpak, *Economisch-Statistische Berichten*, Jrg. 84, Dossier, pp. D10-D16

Johnson, H.T. en R.S. Kaplan, (1987), *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.

Leeftang, P.S.H. en J.C. Reuijl, (1999), Bedrijfseconomie en marketing, een bijzondere relatie, in: D.W. Feenstra, G.J. van Helden en F.M. Tempelaar (red.), *Over Economie en Bedrijf, Liber Amicorum voor Prof. dr. J.L. Bouma*, Delwel, 's-Gravenhage, pp. 139-156.

Scapens, R.W., (1985), *Management Accounting; a Review of Recent Developments*, McMillan, Londen.

Shields M., (1997), Research in Management Accounting by North Americans in the 1990's, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, pp. 3-61.

Verdaasdonk, P.J.A., (1999), *Accounting information for operations management decisions*, Eindhoven University of Technology.

Vosselman, E.G.J., (1999), Management accounting onderzoek en controllership, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, Jrg. 73, nr. 3, pp. 95-105.

Witteloostuijn, A van en C. Boone, (1996), Een meting van de

productiviteit van Nederlandse bedrijfswetenschappers in 1990-1993; een vergelijking van berichtgeving, financiering, marketing en organisatie, *Maandblad voor Bedrijfseconomie en Accountancy*, Jrg. 70, nr. pp. 665-676.

Young, S.M. en F.H. Selto, (1993), Explaining Cross-sectional Workgroup Performance Differences in a JIT Facility; A Critical Appraisal of a Field-Based Study, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 5, 1993, pp. 300-326.

---

## NOTEN

1 De analyse van Shields is gebaseerd op 152 publicaties gedurende de periode 1990-1996 in de volgende vijf tijdschriften: *Accounting, Organizations and Society*; *The Accounting Review*; *Contemporary Accounting Research*; *Journal of Accounting and Economics*; *Journal of Accounting Research* en *Journal of Management Accounting Research*.

2 Bij zijn analyse van Nederlandse publicaties op het terrein van de management accounting komt Groot (1997a, p. 39) tot een vergelijkbare constatering.

3 De studie van Groot is enerzijds breder dan de onze, omdat hij vijf Nederlandse tijdschriften in beschouwing neemt, anderzijds is deze smaller, aangezien hij zich beperkt tot een vrij korte waarnemingsperiode, namelijk de jaren 1994, 1995 en 1996.

4 Leeftang en Reuijl (1999, pp. 150-151) laten bijvoorbeeld zien dat 88 artikelen in het MAB gedurende de jaren 1973-1998 gaan over marketing; dit komt overeen met 5,6% van het totale aantal artikelen. Deze berekening is uitgevoerd aan de hand van de volgende aannames: aantal jaargangen (26), vermenigvuldigd met het aantal edities per jaar (10) vermenigvuldigd met het gemiddelde aantal artikelen per editie (6).